| | |
|---|---|
| العنوان: | تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة حالة لبنان |
| المصدر: | مجلة التجارة والتمويل ( كلية التجارة - جامعة طنطا ) - مصر |
| المؤلف الرئيسي: | الجمال، وليد |
| مؤلفين آخرين: | تركى، هاند(م. مشارك) |
| المجلد/العدد: | ع4 |
| محكمة: | نعم |
| التاريخ الميلادي: | 2014 |
| الصفحات: | 145 - 176 |
| رقم MD: | 666605 |
| نوع المحتوى: | بحوث ومقالات |
| قواعد المعلومات: | EcoLink |
| مواضيع: | المراجعة الداخلية، إدارة الأرباح |
| رابط: | http://search.mandumah.com/Record/666605 |

# تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

## دراسة حالة-لبنان


د. وليد الجمال

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة-جامعة الإسكندرية

د. هاني تركي

قسم الاحصاء والرياضة والتأمين

كلية التجارة-جامعة الإسكندرية

# تأثير جودة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح

## دراسة حالة-لبنان

د. وليد الجمال
قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة-جامعة الاسكندرية

د. هاني تركي
قسم الاحصاء والرياضة والتأمين
كلية التجارة-جامعة الاسكندرية

ملخص

اهتم البحث بدراسة تأثير جودة المراجعة الداخلية على ممارسة إدارة الأرباح وذلك عن طريق استبيان أربع مجموعات مختلفة من المستجوبين، المراجعين الداخليين والمراجعيين الخارجيين ومديرى الحسابات والإدارة العليا. وتكونت العينة من٢٣٥ مفردة مقسمة إلى أربع مجموعات هي المراجعين الخارجيين(٦٠)، والمراجعيين الداخليين(٧٠)، والإدارة العليا(٥٥)، ومراقبي الحسابات(٥٠). وأظهر تحليل الدراسات السابقة ونتائج التحليل الوصفي والاختبارات الإحصائية لاستجابات العينة ارتباط جودة المراجعة الداخلية عكسيا مع ادارة الارباح وقدرة المراجعة الداخلية علي اكتشاف حالات التلاعب، او الاحتيال المالي في القوائم المالية. كما أظهرت النتائج وضوح أثر العلاقة الهامة بين المراجعة الداخلية و لجان المراجعة ، وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية الي لجان المراجعة لزيادة استقلالية ادارة المراجعة.

## مقدمة

تعد مهنة المحاسبة والمراجعة من العلوم التي تسعى إلى تقديم خدمة لمستخدمي القوائم المالية. ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين المراجعة على أنها " عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية، والتأكيد على مدى تمشيها مع المعايير الموضوعة مقدما، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة أو المعنية". وتعتبر المراجعة الداخلية إحدى القضايا المحاسبية الهامة دائمة التطوير أكاديميا وعمليا، سواء من حيث المفهوم أو الأهداف أو مجال ونطاق وأساليب العمل أو معايير أدائه. وذلك في محاولة للتكيف مع التطورات الجوهرية التي تحدث في البيئة المحيطة بها، وفي مفاهيم ومداخل العلوم

الأخرى وماتحمله من أساليب واتجاهات إدارية متطورة تتطلب من المراجعة الداخلية القيام بخدمات مهنية جديدة لتساعد إدارة المنشأة على تحقيق مزيد من الفاعلية في ظل بيئة تتزايد درجة تعقيدها. و بناء علي ذلك فقد ظهر ما يعرف بجودة المراجعة و التي عرفتها دراسة(Bhatti & Awan 2004) بأنها هي الفرصة الفريدة للعمل نحو الخطوة الاولي من عملية طويلة تهدف الي تحقيق مثالية الاداء .

و قدمت دراسة (Ahmed et al.2012) تعريف لفاعلية هذه الوظيفة الهامة علي انها " الوظيفة التي يمكن ان تقدم قيمة مضافة للشركة من خلال تحسين عملياتها و التي تكون لديها القدرة علي الوصول الي النتائج المرغوبه و الاهداف المخطط لها ".كما حددت دراسة (Arena &Azzone 2009) العوامل التي تؤثر علي تلك الجودة. وأدرجت دراسة (Harrington 2004)قائمة بالمؤهلات المفترض توافرها في رئيس و فريق عمل المراجعة الداخلية.وأمام هذه المتطلبات الواجب توافرها للوصول ال جودة المراجعة الداخلية ، فهناك العديد من التحديات التي تواجهها هذه الوظيفة الهامة خاصة في الاونة الاخيرة ، و لعل من اهم هذه التحديات هي اتجاه بعض ادارات الشركات الي ممارسة عمليات ادارة الارباح ، او قضية التاثير المتعمد من جانب الادارة علي محتوي المعلومات المحاسبية المنشورة بهدف تحقيق مصالح خاصة ، حيث تتعدد هنا دوافع المديرين لادارة الارباح ، و هو الامر الذي يجعل القيام بهذه الممارسات يتم بصورة تنخفض معها قدرة المساهمين علي كشفها ، مما يؤدي الي الاضرار بمصالح الاطراف المختلفة ذات الارتباط بهذه الشركات.

و نظرا لان الفكر المحاسبي قد اتاح الكثير من المرونه و الحرية للادارة للاختيار بين بدائل السياسات المحاسبية طالما كانت مقبولة قبولا عاما فان الادارة لها ان تختار ما تراه مناسبا منها ، و ما يتفق مع يد دوافعها و اهدافها ، و بذلك بدات الادارة تتدخل في تحديد الارباح الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية ، و بالتالي اصبحت القوائم المالية لا تعكس بدقة الصورة الحقيقية لحالة و اداء المنشاه و انها طوعت لخدمة اغراض ، و أهداف المديرين و هو ما يسمي بادارة الارباح.

ويتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد مدي تاثير جودة المراجعة الداخلية في مجال الحد من ظاهرة ادارة الارباح. وتبرز اهمية هذا البحث من الحاجة الي تحسين جودة المراجعة الداخلية التي باتت احدي اهم القضايا المطروحة علي الصعيدين الاكاديمي و التطبيقي ، و مدى الحاجة الي توفير الدعم و الاستقلال لعملية مراجعة القوائم المالية، وما تواجهه المراجعة الداخلية من تحديات وتغيرات جديدة وضغوط ازدادت حدتها لعدم توافر أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة، ومحاولة الوصول إلى العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجعة الداخلية.

الدراسات السابقة

استهدفت دراسة Goodwin & Lin (2002) فحص تصورات كل من المراجعين الخارجيين والمديرين فيما يتعلق بتأثير آليات معينة للحوكمة على الكشف عن أوجه الضعف في الرقابة، وكذلك الأخطاء والاحتيالات بالقوائم المالية، والذي يمثل مقياس غير مباشر لمدى فاعلية هذه الآليات.

وتحقيقاً لهذا الهدف استخدمت الدراسة حالتين لاختبار تصورات المراجعين والمديرين في سنغافورة حول أثر تطبيق بعض ممارسات حوكمة الشركات فيما يتعلق بجودة التقارير المالية والمراجعة

ولقد انتهت الدراسة الى مجموعة من النتائج، منها:

١. إن قوة لجان المراجعة لها تأثير هام على فاعلية المراجعة وكشف الأخطاء، وأوجه التلاعب بالقوائم المالية.

٢. إن وجود إدارة قوية للمراجعة الداخلية، وتطبيق السلوكيات الأخلاقية بالشركة لهما تأثير كبير على قوة الرقابة الداخلية والكشف عن التلاعب في القوائم المالية، بالإضافة الى تأثيرهما على فاعلية المراجعة.

٣. هناك ثقة كبرة لدى المراجعين الخارجيين في أهمية وقوة المراجعة الداخلية، والدور الذي تلعبه في الحد من مخاطر المراجعة وتحسين الرقابة بالشركة، بينما يرى المديرون أن هناك منفعة أكبر لتطبيق القواعد السلوكية بصرامة، والتي تعكس وجهة نظرهم في أن ذلك الأمر يشجع الموظفين على الالتزام بالمعايير الأخلاقية.

٤. يفضل المراجعون آليات حوكمة الشركات التي تقلل من مخاطر التلاعب بالتقارير المالية، بينما يفضل المديرون آليات الحوكمة التي تساعدهم على القيام برقابة مباشرة على سلوك كل من الإدارة والموظفين.

٥. يعتقد المراجعون أن القدرة على مقاومة ضغوط الإدارة تتحسن إذا ما تمت عملية المراجعة لجميع شركات المجموعة.

٦. لا يرى المراجعون والمديرون أن هناك تأثيراً لدوران شريك المراجعة، أو الاستعانة بمصادر خارجية لأداء خدمات المراجعة الداخلية على فاعلية واستقلالية عملية المراجعة.

وهذا يعني أن وجود إدارة قوية للمراجعة الداخلية بالشركة يؤثر في قدرة المراجعة الخارجية على أداء عملها بكفاءة

وتبحث دراسة Davidson et al (٢٠٠٣). في دور هيكل حوكمة الشركات – بما تشمله من آليات تتمثل في مجلس الإدارة، ولجان المراجعة، وظيفة المراجعة الداخلية، واختيار المراجع الخارجي – في الحد من ممارسات إدارة الأرباح حيث استخدمت المقاييس التالية: الاستحقاقات الاختيارية لقياس ممارسات إدارة الأرباح، وتصنيف المديرين (تنفيذيين، غير تنفيذيين) لقياس استقلالية مجلس الإدارة، وحجم لجان المراجعة وتكرارية اجتماعاتها مع المراجعين الخارجيين لقياس كفاءة لجان المراجعة، ومدى وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة لقياس فاعلية المراجعة الداخلية.

وانتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. إن هناك علاقة عكسية بين مستوى ممارسات إدارة الأرباح وكل من استقلالية مجلس الإدارة – بما يعني أن الأغلبية العظمة من أعضاءه من المديرين غير التنفيذيين – وفاعلية لجان المراجعة.

٢. لا تدعم النتائج وجود علاقة بين مستوى ممارسات إدارة الأرباح وكل من فصل دور المدير التنفيذي CEOعن رئيس مجلس الإدارة، وجود إدارة للمراجعة الداخلية، وكذلك استخدام إحدى شركات المراجعة الخمس الكبرى.

تشير دراسة Holt & Todd 2006 الى أنه رغم اهتمام الدراسات السابقة بضرورة وجود متطلبات للتقرير الذي يتم تقديمه من جانب الإدارة، ولجان المراجعة، والمراجعين الخارجيين – ومن بين هذه المتطلبات ضرورة وجود المزيد من الشفافية –، إلا أن تلك الدراسات لم تشر الى ضرورة وجود أي متطلبات للإفصاح ترتبط بوظيفة المراجعة الداخلية.

ولذلك فقد استهدفت الدراسة تحديد ما إذا كان إدراج تقرير المراجعة الداخلية يزيد من ثقة المستثمرين في مصداقية التقارير المالية، وكذا التحقق من مدى تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية على مخاطر الاحتيال، وتمثلت عينة الدراسة في ثمانين من طلاب الدراسات العليا من ثلاث جامعات باعتبارهم بدائل لمستثمرين غير محترفين Nonprofessional Investors.

ولقد انتهت الدراسة الى مجموعة من النتائج، منها:

١. زيادة الشفافية حول وظيفة المراجعة الداخلية تزيد من ثقة المستثمرين في أن التقارير المالية خالية من أية أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.

٢. تزيد ثقة المستثمرين في كون المعلومات المالية خالية من أية أخطاء متعمدة أو غير متعمدة نتيجة إدراج تقرير المراجعة الداخلية للشركات التي ترتفع فيها مخاطر الاحتيال.

٣. إن تقرير المراجعة الداخلية على نفس قدر منفعة تقرير لجان المراجعة، والمناقشات والتحليلات الإدارية، والتقارير الإدارية عن الرقابة الداخلية.

٤. تشجع النتائج الشركات على الكشف التطوعي عن تقرير المراجعة الداخلية لزيادة ثقة المستثمرين في مصداقية التقارير المالية، كما تشجع المنظمين على فرض قواعد إضافية كمتطلبات تتعلق بكيفية الحفاظ على فاعلية هذه الآلية الهامة من آليات الحوكمة.

هدفت دراسة Cohen et al. 2007 الى التركيز على كيفية تأثير الاتصال بين المراجعة الداخلية وكل من: لجان المراجعة، ومجلس الإدارة على جودة التقارير المالية، والرقابة الداخلية وأداء المراجعة الخارجية، وذلك للمساهمة في مشروع Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) والخاص بهيكل اتصالات المراجعين بلجان المراجعة ومجلس الإدارة، حيث يتم استعراض ومناقشة جميع هذه الاتصالات والتي تم وضعها من جانب PCAOB Standing Advisory Group Discussion Questions (DQs) والمتعلقة بجودة التقارير المالية، الرقابة الداخلية، وأداء وظيفة المراجع الخارجي. وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

١. تؤكد الدراسة على أن هذه الاتصالات لها تأثير على جودة التقارير المالية، فالاتصالات الفعالة هي التي تمتد لتشمل أكثر المناطق عرضةً لممارسات إدارة الأرباح (مثل الاستحقاقات الاختيارية)، وكذا تحديد الدوافع التي تحفز المديرين على اتخاذ الخيارات المحاسبية العدوانية Aggressive Accounting Choices (مثل توقعات المحللين...).
٢. تشير النتائج الى أن طبيعة ومدى الاتصالات التي تتم ما بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة لا بد وأن تكون حساسة في التعرف على أية نقاط ضعف في هيكل الرقابة بالشركة.
٣. تؤكد النتائج على أهمية هذه الاتصالات التي تتضمن جميع العلاقات مع العميل، والأتعاب، وطبيعة الخدمات المقدمة، بالإضافة الى التقرير المقدم من المراجع – عن جميع القضايا والتعديلات المقترحة – الى لجان المراجعة.

وقد إشارت دراسة Coram et al. 2008 الى أنه مع تزايد أهمية حوكمة الشركات وبصفة خاصة الجزء الهام والحاسم منها والمتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية فقد ازداد أيضاً القلق حول مستوى الاحتيال داخل المنظمات، واستناداً الى ذلك استهدفت الدراسة تحديد ما إذا كانت المنظمات في ظل وجود إدارة المراجعة الداخلية ستكون أكثر قدرة على الكشف عن أوجه التلاعب وعمليات إدارة الأرباح.

وتمشياً مع مسح التلاعب الذي قامت به شركة KPMG للمراجعة والذي تم على مجموعة من الشركات في استراليا ونيوزلندا فقد تم القيام بدراسة استقصائية تفصيلية تم إرسالها بالبريد الإلكتروني لعينة مكونة من ٣٢٤ شركة،

وقد توصلت تلك الدراسة الى صحة الفروض، حيث أكدت على أن المنظمات التي لديها إدارة للمراجعة الداخلية أكثر قدرة على الكشف والتقرير عن التلاعب من الشركات التي ليس لديها إدارة للمراجعة الداخلية، كما أن المصادر الداخلية للمراجعة الداخلية (Insource) أكثر فاعلية في الكشف والتقرير عن أوجه التلاعب من المصادر الخارجية (outsource) التي تم الاستعانة بها للقيام بمهام المراجعة الداخلية للشركة.

ويتفق الباحثان مع الدراسة في أن وجود إدارة للمراجعة الداخلية سوف يجعل الشركة أكثر قدرة في الكشف عن التلاعب، وذلك بالمقارنة بالمصادر الخارجية ويرجع ذلك من وجهة نظر الباحثان لكونها الأكثر لمساً وقدرة على فهم الشركة وهيكل رقابتها عن المصادر الخارجية، ولعل ما يزيد من أهمية نتائج تلك الدراسة كبر حجم العينة.

كما هدفت دراسة Kwaku et al. 2008 الى اختبار مدى اختلاف قرارات المراجعين الداخليين المتعلقة بخطر الاحتيال وبعض المتغيرات الأخرى المتعلقة بجودة لجان وإدارة حوافز الأداء Management Performance Incentives، وذلك من خلال تجربتين يتحمل فيهما المراجعون الداخليون أحد الدورين التاليين:

١. إما تخطيط المراجعة للشركة حيث يعمل المراجعون كموظفين (التقييم الذاتي).
٢. أو التخطيط لعملية المراجعة لتحقيق هدف الشركة المحتمل (بذل العناية).

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. تزداد حساسية واستجابة المراجعين الداخليين بصورة فعالة للتغيرات في إدارة حوافز الأداء التي يرتبط بها تقييم مخاطر الاختيار –، فهي تمثل عاملاً هاماً لمخاطر التلاعب، فعندما تكون إدارة حوافز الأداء مرتفعة (منخفضة) يتوقع معها ارتفاع (انخفاض) احتمالات التلاعب في التقارير المالية –، وذلك سواءً في دور التقييم الذاتي أو دور بذل العناية، وبناءً عليه يتم وضع خطط المراجعة التي تعكس التقييمات المختلفة.
٢. يستجيب المراجعون الداخليون باستمرار للتغيرات في جودة لجان المراجعة، وآثار هذه التغيرات تعتمد على الدور الذي تلعبه إدارة المراجعة الداخلية، فوفقاً لدور بذل العناية يربط المراجعون الداخليون التغيرات في لجان المراجعة بمخاطر الاحتيال، بينما عند الاعتماد على المنظور الداخلي (دور التقييم الذاتي) لا يتم ربط هذه التغيرات بمخاطر الاحتيال، وكنتيجة لذلك فإن لجان المراجعة – وفقاً لهذا المنظور – تأخذ دور المشرف والمقيم لمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية.
٣. عند ارتباط جودة لجان المراجعة بمخاطر الاحتيال – وفقاً لدور بذل العناية – يبدي المراجعون الداخليون استعداداً أقل لتغيير ميزانية ساعات عمل المراجعة استجابةً للتغيرات المختلفة في جودة

لجان المراجعة، وذلك لأن المراجعين لا ينظرون الى جودة لجان المراجعة كعامل هام لتحديد ميزانية ساعات عمل المراجعة.

تناولت دراسة Dezoort& Harrison 2008 ملخصاً لنتائج دراسة دولية تم القيام بها لتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين تجاه الكشف عن أوجه التلاعب، فبينما تحدد معايير المراجعة الداخلية المسؤوليات المهنية المرتبطة بالتلاعب فهناك القليل منها تناول المدى الذي يمكن أن يدرك من خلاله المراجع الداخلي مسؤولياته تجاه الكشف عن أوجه التلاعب، وعلى ذلك فقد هدفت الدراسة الى تقديم إيضاحات حول مدى إدراك المراجعين الداخليين للمسئوليات الملقاة على عاتقهم في مجال الكشف عن الاحتيالات لديهم والعوامل المؤثرة على هذا الإدراك.

وقد تكونت العينة التي تم الحصول عليها من ٧٨٤ مراجعاً داخلياً، حضروا اجتماعات معهد المراجعين الداخليين في كل من: استراليا، كندا، المكسيك، والولايات المتحدة في الفترة بين أكتوبر ٢٠٠٧ الى يونيه ٢٠٠٨.

وقد انتهت الدراسة الى النتائج والتوصيات التالية:

١. ضرورة تأكد المنظمات من وفاء إدارة المراجعة الداخلية لهذه المسؤوليات، ومن الحصول على الموارد الكافية لمقابلة هذه المسؤوليات.

٢. ضرورة اتجاه المنظمات وواضعي السياسات الى اتخاذ الإجراءات التي تساعد وتشجع المراجعين الداخليين على تطوير مفاهيمهم فيما يتعلق بالمسؤولية المهنية لزيادة إدراكهم للمسؤوليات الملقاة على عاتقهم تجاه الكشف عن أوجه التلاعب.

٣. تكمن المسؤولية الرئيسية للكشف عن أوجه التلاعب في داخل المنظمة (من خلال إدارة المراجعة الداخلية) وليس من خارجها (من خلال المراجعين الخارجيين) فدور المراجع الداخلي ينطوي على الكشف عن أوجه التلاعب في الرقابة الداخلية، وأوجه التلاعب المتعلقة بتقييم المخاطر وبتقييم أدلة المراجعة.

٤. ضرورة إدراك الإدارة العليا ولجان المراجعة لأهمية الدور المحتمل للمراجعة الداخلية في الكشف عن أوجه التلاعب.

٥. تتباين تصورات المراجعين الداخليين – في الدول المختلفة – حول مسؤوليات الكشف عن أوجه التلاعب في القوائم المالية.

٦. ضرورة أن يتضمن تدريب المراجعين الداخليين التدريب على نوع الاحتيال.

٧. ضرورة تطوير إرشادات الكشف عن أوجه التلاعب من جانب واضعي المعايير.

٨. إمداد إدارة المراجعة الداخلية بالسلطات والموارد التي تساهم في زيادة فاعليتها في الكشف عن أوجه التلاعب.

٩. ضرورة قيام لجان المراجعة والإدارة العليا باتخاذ الطرق التي تسهم في تقييم مسؤوليات وأداء المراجعة الداخلية في مجال إدارة مخاطر الاحتيال بما يشمله ذلك من مسؤوليات الكشف عنها.

وتشير دراسة Shamki 2009 إلى أن استخدام الإشارات الحمراء Red Flags ليس بالأمر الجديد في التقارير المالية، ولكن الجديد هو التغيرات السريعة التي تحدث في مجالات التكنولوجيا والأعمال والأسواق، والتي تتطلب وعياً لفهم البيئة غير المستقرة، كما تتطلب من أطراف المراجعة الأساسية (الداخلية، والخارجية، واللجان) ضرورة أخذ هذه التغيرات في الاعتبار لاكتساب المهارات العالية والخبرات اللازمة للكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية.

وعليه فتهدف الدراسة الى اختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية وكل من لجان المراجعة، والمراجعة الخارجية وأثر هذه العلاقة في الحد من اكتشاف عمليات إدارة الأرباح وأوجه التلاعب في التقارير المالية.

ولقد انتهت الدراسة الى مجموعة من النتائج ومن أهمها ما يلي:

١. تعتبر المراجعة الداخلية أهم آليات حوكمة الشركات لحماية المنظمات من السلوك الإجرامي الداخلي.

٢. تقدم المراجعة الداخلية قيمة مضافة لمنظماتها، فهي تعمل على تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

٣. تزداد أهمية المراجعة الداخلية – نظراً لدورها في تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة – في الكشف عن أوجه التلاعب في التقارير المالية.

كما تؤكد دراسة Holt &Dezoort 2009 بأن المراجعة الداخلية هي الآلية الفريدة من آليات حوكمة الشركات، بالرغم من ان اصحاب المصالح دائماً ما يكون لديهم نقص في المعلومات حول هذه الوظيفة.

وتهدف الدراسة الى تقييم المدى الذي يمكن من خلاله لتقرير المراجعة الداخلية أن يؤثر على حكم أصحاب المصالح حول فاعلية الرقابة، ومصداقية التقارير المالية، والاستثمارات المحتملة.

وقد توصلت الدراسة الى مايلي:

١. إن تقارير المراجعة الداخلية المضافة الى تقارير الحوكمة الأخرى مثل تقارير لجان المراجعة، وتقارير المراجع الخارجي، ومناقشات وتحليلات الإدارة يزيد من تصورات المستثمرين حول فاعلية الرقابة وكذلك الثقة في مصداقية التقارير المالية.

٢. يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على زيادة الثقة في التقارير المالية للشركات، التي تتسم بارتفاع مخاطر الاحتيال عن الشركات التي تتسم بانخفاض تلك المخاطر.

٣. إن فاعلية الرقابة تؤثر على العلاقة بين الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية والثقة في التقارير المالية.

٤. الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية يؤثر في توصيات الاستثمار من خلال الزيادة الملحوظة في فاعلية الرقابة والثقة في مصداقية التقارير المالية.

٥. إن تقرير المراجعة الداخلية يفيد في صنع القرار مثله في ذلك مثل الفائدة المتحققة من تقارير لجان المراجعة، ومناقشات وتحليلات الإدارة، وتقارير الإدارة عن الرقابة الداخلية.

وتشير دراسة Joseph et al. 2010 الى أن معايير المراجعة تتطلب من المراجعين إجراء جلسات العصف الذهني بشأن عمليات الاحتيال في كل عملية من عمليات المراجعة، كما تشير الدراسة الى أن Public company Accounting Oversight Board (PCAOB) قد أدّت الى رفع درجة الاهتمام بتقييم الاحتيال من جانب المراجعين وجودة جلسات العصف الذهني لديهم.

وعليه تهدف الدراسة الى تحديد مقياس لجودة الأفكار لاختبار كيف يمكن أن يؤثر ذلك على صنع القرار لدى المراجعين فيما يتعلق بعمليات الاحتيال، وقد تم اختبار المقياس باستخدام بيانات المسح الميداني من جلسات فعلية للعصف الذهني لدى المراجعين لحوالي مائة وتسع وسبعين عملية من عمليات المراجعة الداخلية.

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. تؤدي الجودة العالية لجلسات العصف الذهني الى تحسين العلاقة بين عوامل مخاطر الاحتيال ودقة تقييم تلك المخاطر.

٢. تؤدي الجودة العالية لجلسات العصف الذهني الى تحسين العلاقة بين دقة تقييم مخاطر الاحتيال والاختبارات المتعلقة بها.

٣. وجود مستوى عالٍ من جلسات العصف الذهني يحسن من وجهة نظر المراجعين حيال أوجه التلاعب من خلال مجموعة واسعة من الاستجابات لتعريف مخاطر الاحتيال.

٤. تعتمد المنافع المتولدة عن جلسات العصف الذهني على الطريقة المستخدمة لتبادل الأفكار.

٥. لا تنطبق المنافع المتولدة عن جلسات العصف الذهني على الجلسات منخفضة الجودة التي يترتب عليها تكاليف فقط دون تلقي أية منافع منها.

وتهدف دراسة Nor et al. 2011 الى تحديد تأثير كل من: حجم شركة المراجعة، وبناء إدارة للمراجعة الداخلية، وجودة مدير المراجعة السابق كمدير للشركة على إدارة الأرباح، وتشمل عينة الدراسة حوالي مئة وثلاث عشرة شركة من مائة وثمانٍ وعشرين شركة مقيدة في بورصة ماليزيا للعام ٢٠٠٦.

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. تميل الشركات الى استئجار شركة مراجعة أقل جودة إذا ما اعتزمت على إدارة أرباحها، وفي تلك الحالة لن يكون لحجم شركة المراجعة تأثير على ممارسات إدارة الأرباح.
٢. وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية تعزز من مصداقية المراجعين الداخليين، إلا أن نتائج الدراسة تشير الى عدم وجود تأثير للمراجعة الداخلية على عمليات إدارة الأرباح.
٣. لا يوجد تأثير لوجود مدير المراجعة السابق كمدير للشركة على ممارسات إدارة الأرباح.

كما تشير دراسة Yanchi 2011 الى أن التلاعب يعتبر من أهم المخاطر التي انتشرت في أنشطة الأعمال، وتستجيب المنظمات لمخاطر الاحتيال المتزايدة من خلال توظيف استراتيجيات لإدارتها، وتمثل وظيفة المراجعة الداخلية أحد آليات الرقابة بالشركات لمعالجة تلك المخاطر.

وتهدف الدراسة الى التحقق من محددات أداء المراجع الخبير التي يمكن أن يكون لها تأثير في الكشف عن أوجه التلاعب، حيث يتم دراسة قدرات الكشف عن أوجه التلاعب في سياق الدور المتغير للمراجع الداخلي ومدى الالتزام بما تفرضه الالتزامات المهنية الموضوعة من جانب معهد المراجعين الداخليين ٢٠٠٩، ومن خلال الإطار الدولي للممارسات المهنية،

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. أوضحت النتائج أن هناك ثلاث استراتيجيات لها تأثير على أداء المراجع الداخلي في الكشف عن أوجه التلاعب وهي: الشهادات، والتعليم المستمر، والتوجيه.
٢. أكدت الدراسة على أهمية التعليم باعتباره الاستراتيجية الأكثر فاعلية لتنمية وتطوير المعرفة لدى المراجعين الداخليين حول مهمة الكشف عن أوجه التلاعب.
٣. يبدي المراجعون الداخليون اهتماماً أقل لتأثير الشهادات على تنمية تلك المعرفة.
٤. استراتيجية التوجيه لها دلالة إحصائية هامة، نظراً لما توفره من معلومات قيمة حول الاستراتيجيات التي يمكن أن يعتمد عليها ويتبناها المراجعون الداخليون لتطوير المعرفة في مجال الكشف عن أوجه التلاعب.

٥. ضرورة مراجعة وإعادة النظر في برامج التعليم بشكل مباشر مما يساعد على تقديم فرصة للمراجعين الداخليين نحو الاستفادة من تعلم أنواع الاحتيالات (كيفية ارتكابها، وكيفية اكتشافها، وكيفية الاستجابة لها).

هدفت دراسة Burnaby et al. 2011 الى مراجعة مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية للكشف عن الاحتيالات بالمنظمات، واختبار كيف يمكن أن تؤثر المراجعة الداخلية على إمكانية التلاعب في مجالات القوائم المالية، واختلاسات الأصول، والفساد، وتكنولوجيا المعلومات، وتقديم ملخص لكل من إجراءات المراجعة الداخلية للكشف عن التلاعب في كل مجال من المجالات الأربعة، والمهارات التي يجب توافرها لدى المراجعين الداخليين للكشف عن أوجه التلاعب.

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. يمثل التلاعب في بنود كالنقدية والأوراق المالية، وكذلك التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات أهم المناطق التي تظهر فيها أوجه التلاعب، والتي كان لها تأثير كبير في الاحتيالات التي حدثت في نهاية العقد الماضي وبصفة خاصة في الصناعات التكنولوجية.
٢. عدم كفاية مقاييس المنع والحد من عمليات الاحتيال، وبصفة خاصة أوجه التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيرادات على الرغم من تزايد الاهتمام بها.
٣. تعد إجراءات المراجعة المتعلقة بالفصل بين الواجبات، والقيام باختبارات الرقابة لتحليل المخاطر المرتبطة بالعناصر الخاضعة للمراجعة من أهم الاجراءات التي يمكن استخدامها للكشف عن التلاعب.
٤. من أهم المهارات التي يجب توافرها في المراجعين الداخليين للكشف عن أوجه التلاعب كل من: المعرفة، والتقنيات (المهارات التكنولوجية)، المنهجية، مهارات التعامل مع الآخرين مثل المقابلات والاستماع.
٥. ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات العامة لدى المراجع الداخلي مثل الشك، وأن يضع المراجع نفسه مكان المحتال، بالإضافة الى القدرة علي النظر الى الأشياء بصورة منطقية.
٦. ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات الخاصة لدى المراجع الداخلي مثل الفضول، الاستقلالية، الموضوعية، والتفكير الإبداعي.

وأوضحت دراسة James &Seipel 2010 لأن ثقة مستخدمي القوائم المالية في مدى مصداقية تلك القوائم يعتبر أمراً جوهرياً لفاعلية وكفاءة أسواق رأس المال، كما يعتبر عاملاً هاماً يحدد قدرة الشركات على جذب رؤوس الأموال وخفض تكلفة رأس المال بها، وتؤكد الدراسة أن السقوط الكبير لشركات مثل Qwest

وغيرها من أوجه Communications Enron Global Crossing, WorldCom Adelphia, Tyco التلاعب التي حدثت في الآونة الأخيرة قدمت مؤشرات حول ضعف نظام التقارير المالية بالولايات المتحدة، وخلقت أيضاً انخفاضاً ملحوظاً في ثقة المستخدم في مصداقية هذه التقارير، وقد أدركت الهيئة المشرفة على سوق المال بالولايات المتحدة الأهمية الحقيقية للمراجعة الداخلية للتأكيد على جودة التقارير المالية، وبناءً على ذلك اشترطت الهيئة على الشركات المقيدة ضرورة أن يكون بها إدارة للمراجعة الداخلية.

وعلى ذلك فقد تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحديد ما إذا كانت تصورات مستخدمي القوائم المالية حول قدرة المراجعة الداخلية على ردع أوجه التلاعب في القوائم المالية أو اكتشافها يمكن أن تتغير من وقت لآخر؟ وما هي العوامل المؤثرة في ذلك؟.

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. هبوط ثقة المقرضين في وظيفة المراجعة الداخلية في الفترة من ١٩٩٩ الى ٢٠٠٢ نتيجة وقوع العديد من عمليات الاحتيال خلال هذه الفترة.
٢. يؤثر تقرير المراجعة الداخلية على تصورات المقرضين حول إمكانية الحماية من حدوث أوجه التلاعب بالقوائم المالية.
٣. إدارة المراجعة الداخلية (Insource) بالشركة أقل قدرة على كشف أوجه التلاعب إذا قامت برفع تقريرها الى الإدارة العليا، وذلك بالمقارنة برفع هذا التقرير الى لجان المراجعة.
٤. ليس هناك تأثير لمصدر المراجعة الداخلية بالشركة (داخلية أم خارجية) على تصورات المقرضين قبل وبعد فترة الدراسة، فالاستعانة بمصادر خارجية للمراجعة الداخلية لا يؤدي الى خفض ثقة المستخدمين في القدرة على منع التلاعب في التقارير المالية.

هدفت دراسة Chalevas&Tzonvas 2011 الى تحديد أثر الالتزام بآليات حوكمة الشركات المقدمة من خلال قانون (L.3016/2002) باليونان على أهم القضايا التي تواجه الشركات مثل (التلاعب بالأرباح، كفاءة وفاعلية الإدارة، وتمويل الشركات)، وتشمل عينة الدراسة الشركات المقيدة في بورصة أثينا (١٧٦ شركة) في الفترة من ٢٠٠٠ الى ٢٠٠٣، باستثناء ٥٥ شركة من قطاعات (البنوك، والتأمين، شركات الاستثمار والتأجير التمويلي).

وقد انتهت الدراسة الى النتائج التالية:

١. إن إدخال مبادئ حوكمة الشركات له تأثير محدود على القضايا الهامة لدى الشركات، فالقانون لم يؤثر على محاولات المديرين للتلاعب بالأرباح. كما أن الكفاءة في استخدام الشركات لمواردها لم تتغير وتفسير ذلك أن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين يقعون تحت تأثير المجلس

التنفيذي، وبالتالي أصبح هؤلاء الأعضاء في وضع لا يسمح لهم بكبح جماح الإدارة في خفض قيمة أعمال الشركة.

٢. لا يتوافر لدى إدارة المراجعة الداخلية القدرة على مقاومة ضغوط الإدارة، وبالتالي تصبح إدارة المراجعة الداخلية ذات قدرة محدودة في الرقابة على مديري الشركة.

٣. ترتبط آليات حوكمة الشركات بانخفاض تكلفة رأس المال وزيادة دعم الشركات، حيث يعتقد المقرضون أن أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين ذوي قدرة على استخدام الأموال المقرضة لتمويل مشاريع استثمارية من شأنها زيادة القيمة الاقتصادية للشركة، وبالتالي تعزيز قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

**<u>تقييم الدراسات السابقة و اشتقاق فروض البحث .</u>**

إستنادا الي مجموعة الدراسات السابقة التي تم تناولها في الدراسة يمكن استنتاج مايلي :

١. قدرة المراجعة الداخلية علي منع اكتشاف حالات التلاعب ، او الاحتيال المالي في القوائم المالية .

٢. وضوح أثر العلاقة الهامة بين المراجعة الداخلية و لجان المراجعة ، وضرورة رفع تقرير المراجعة الداخلية الي لجان المراجعة لزيادة استقلالية ادارة المراجعة الداخلية ، و تسهيل اجراءات الحد من والكشف عن اوجه التلاعب في القوائم المالية .

٣. المصادر الداخلية للمراجعة الداخلية اكثر فاعلية في الكشف عن اوجه التلاعب بالقوائم المالية عن الاستعانه بمصادر خارجية للقيام بمهام المراجعة الداخلية للشركة .

٤. ترتبط جودة المراجعة الداخلية عكسيا مع ادارة الارباح .

٥. وجود اتصالات فعالة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة من جهه والمراجعة الداخلية والادارة العليا من جهه اخرى تساعد على الوصول الى اكثر المناطق التى تكون عرضه لممارسة ادارة الارباح (مثل الاستحقاقات الاختيارية) وكذا تحديد الدوافع التى تحفز المديرين على اتخاذ الخيارات المحاسبية العدوانية (مثل توقعات المحللين ،.......)

٦. يمثل التلاعب فى توقيت الاعتراف بالايرادات اهم المناطق التى تظهر فيها اوجه التلاعب ، والتى لها تأثير كبير فى الاحتيالات التى حدثت فى نهاية العقد الماضى ، وبصفة خاصة فى الصناعات التكنولوجية.

٧. تزيد قدرة المراجعين الخارجيين فى الكشف عن الاخطاء فى القوائم المالية عندما يتم تنسيق جهودهم مع جهود ادارة المراجعة الداخلية .

**ويرغم العديد من الجوانب الايجابية التى انطوت عليها تلك الدراسات الا انه يمكن القول ان هناك مجموعة من الانتقادات التى يمكن ان توجه اليها ومن اهم هذه الانتقادات ما يلى :**

١- لم تتناول تلك الدراسات – رغم كثرتها –المتطلبات التى يجب توافرها للوصول الى جودة المراجعة الداخلية ، ليس هذا فقط بل انها لم تتناول مدى اختلاف الاهمية النسبية لكل منها .

٢- الدراسات السابقة لم تتطرق الى أثر المراجعة الداخلية على الأساليب المختلفة لعمليات ادارة الارباح.

وبناء على ذلك ترى الدراسة الحالية ضرورة اختبار الفروض البحثية التالية:

الفرض الاول : توجد علاقة ايجابية بين جودة المراجعة الداخلية وتوافر مجموعة من المتطلبات .

الفرض الثانى : توجد علاقة ايجابية بين جودة عمل المراجع الداخلى وتوافر مجموعة من المتطلبات .

الفرض الثالث : ترتبط ممارسات ادارة الارباح ايجابيا بمجموعة من الدوافع .

الفرض الرابع : توجد علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلية ودوافع الادارة نحو ادارة الارباح .

الفرض الخامس: تختلف الاهمية النسبية لتأثير جودة المراجعة الداخلية على اساليب ادارة الارباح .

<u>المنهجية</u>

لاختبار الفروض الاحصائية السابق ذكرها تم تصميم استبيان ينقسم الى خمس اجزاء يحتوي كل جزء على الاسئلة الخاصة بكل فرض. فالجزء الاول من الاستبيان يحتوي على ٢٤ سؤال، ويحتوي الجزء الثاني على ٦ اسئلة بينما يحتوي الجزء الثالث على ٧ أسئلة ويحتوي الجزء الرابع على ٧ اسئلة ايضا بينما يحتوي الجزء الاخير من الاستبيان على أربع اسئلة.[١]وتم توزيع الاستبيان على أربع مجموعات، المجموعة الأولى هي مجموعة المراجعين الخارجيين وعددهم ٦٠ استجابة؛ المجموعة الثانية هي مجموعة المراجعين الداخليين وعددهم ٧٠ استجابة؛ المجموعة الثالثة وهي مجموعة الادارة العليا وعددهم ٥٥ استجابة؛ المجموعة الرابعة

[١]- انظر الاسئلة الخاصة بالاستبيان في الملحق.

وهي مجموعة مديرو الحسابات وعددهم ٥٠ استجابة.كما تم استخدام اساليب الاحصاء الوصفي لقياس نسبة الموافقة لكل عنصر من العناصر. ولاختبار الفروض السابق ذكرها تم استخدام الاختبارات الاحصائية التالية:

اختبار ان نسبة المجتمع أكبر من ٥٠%، اختبار (CHI-SQUARE TEST) لتساوي نسب الموافقة للمجموعات المختلفة(المراجعين الخارجيين، المراجعين الداخليين، الادارة العليا، مراقبي الحسابات)، كما تم اجراء اختبار (Marascuilo Procedure) في حال رفض تساوي النسب للمجموعات المختلفة لمعرفة مصدر الاختلاف بين المجموعات.

## النتائج والتوصيات

### النتائج

الفرض الأول:

اظهر التحليل الوصفي للبيانات ان نسب الموافقة تتعدى جميعا نسبة ٥٠% مما يشير إلى أهمية عناصر السؤال الأول كما يوضح الجدول التالي:

| مديرى الحسابات | الادارة العليا | المراجعيين الداخليين | المراجعين الخارجيين | العنصر |
|---|---|---|---|---|
| 0.62 | 0.545455 | 0.785714 | 0.666667 | ١ |
| 0.818182 | 0.76 | 0.885714 | 0.766667 | ٢ |
| 0.545455 | 0.9 | 0.728571 | 0.633333 | ٣ |
| 0.618182 | 0.86 | 0.757143 | 0.666667 | ٤ |
| 0.581818 | 0.98 | 0.8 | 0.7 | ٥ |
| 0.981818 | 1 | 1 | 0.966667 | ٦ |
| 0.909091 | 0.7 | 0.971429 | 0.95 | ٧ |
| 0.509091 | 0.66 | 0.685714 | 0.6 | ٨ |
| 0.527273 | 0.9 | 0.7 | 0.633333 | ٩ |
| 0.872727 | 0.64 | 0.928571 | 0.816667 | ١٠ |
| 0.781818 | 0.8 | 0.9 | 0.8 | ١١ |
| 0.509091 | 0.54 | 0.614286 | 0.583333 | ١٢ |
| 0.927273 | 0.8 | 0.985714 | 0.866667 | ١٣ |
| 0.909091 | 0.72 | 0.971429 | 0.95 | ١٤ |
| 0.963636 | 0.86 | 1 | 1 | ١٥ |
| 0.745455 | 0.9 | 0.857143 | 0.733333 | ١٦ |
| 0.836364 | 0.58 | 0.957143 | 0.866667 | ١٧ |
| 0.654545 | 0.56 | 0.828571 | 0.7 | ١٨ |
| 0.709091 | 0.92 | 0.857143 | 0.733333 | ١٩ |
| 0.509091 | 0.78 | 0.657143 | 0.6 | ٢٠ |
| 0.672727 | 0.7 | 0.828571 | 0.683333 | ٢١ |
| 0.709091 | 0.84 | 0.842857 | 0.733333 | ٢٢ |
| 0.672727 | 0.66 | 0.828571 | 0.683333 | ٢٣ |
| 0.654545 | 0.8 | 0.814286 | 0.666667 | ٢٤ |

كما أظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية [2] عدم رفض الفرض القائل [3] بان نسب الموافقة أكبر من ٥٠% لجميع عناصر الفرض الأول وعددها ٢٤ عنصر.

ولاختبار مدى تساوي الأهمية النسبية للموافقة لكل العوامل المقترحة في هذا السؤال بالنسبة للمجموعات المختلفة ( المراجعين الخارجين، والمراجعين الداخلين، والادارة العليا، ومديرى الحسابات). أظهرت نتائج اختبار تساوي أكثر من نسبتين [4] (CHI-SQUARE TEST) مايلي: ومايلي:

| القرار [5] | إحصائية الاختبار | العنصر |
|---|---|---|
| رفض تساوي جميع النسب | 8.546081907 | ١ |
| قبول تساوي جميع النسب | 4.211112 | ٢ |
| رفض تساوي جميع النسب | 17.24658 | ٣ |
| رفض تساوي جميع النسب | 9.069377 | ٤ |
| رفض تساوي جميع النسب | 24.75594 | ٥ |
| قبول تساوي جميع النسب | 3.693617 | ٦ |
| رفض تساوي جميع النسب | 17.46687 | ٧ |
| قبول تساوي جميع النسب | 4.573502 | ٨ |
| رفض تساوي جميع النسب | 17.87117 | ٩ |
| رفض تساوي جميع النسب | 17.9931 | ١٠ |
| قبول تساوي جميع النسب | 3.922755 | ١١ |
| قبول تساوي جميع النسب | 1.60048 | ١٢ |
| رفض تساوي جميع النسب | 12.69402 | ١٣ |
| رفض تساوي جميع النسب | 23.23534 | ١٤ |
| رفض تساوي جميع النسب | 19.22412 | ١٥ |
| قبول تساوي جميع النسب | 7.375303 | ١٦ |
| رفض تساوي جميع النسب | 30.09654 | ١٧ |
| رفض تساوي جميع النسب | 10.66992 | ١٨ |
| رفض تساوي جميع النسب | 10.57957 | ١٩ |
| رفض تساوي جميع النسب | 8.752117 | ٢٠ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.222413 | ٢١ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.07111 | ٢٢ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.983691 | ٢٣ |
| قبول تساوي جميع النسب | 6.627113 | ٢٤ |

[2] جميع قيم p-value أقل من 0.05 ويدل ذلك على رفض فرض العدم وعدم رفض ان نسبة الموافقة تتعدى ٥٠%

[3] $H_0: \Theta \leq 0.5$ VS $H_1: \Theta > 0.5$

[4] $H_0: \theta_1 = \theta_2 = \theta_3 = \theta_4$ VS $H_1$: توجد نسبة واحدة على الأقل مختلفة

[5] اذا كانت احصائية الاختبار أقل من القيمة الجدولية (٧.٨١٥) يتم قبول فرض تساوي النسب للمجموعات المختلفة

وفي حال رفض تساوي النسب للمجموعات المختلفة تم اجراء اختبار The Marascuilo Procedure لمعرفة أي من المجموعات التي تختلف عن باقي المجموعات. وقد أظهرت النتائج ما يلي:

| مصدر الاختلاف | العنصر |
|---|---|
| المجموعة ٣مع المجموعة ٢ | ١ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الأولى والرابعة | ٣ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الرابعة | ٤ |
| المجموعة ٣ مع باقي المجموعات | ٥ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الأولى والثانية | ٧ |
| المجموعة ٣ مع باقي المجموعات | ٩ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الثانية والرابعة | ١٠ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة ٢ | ١٣ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الأولى والثانية | ١٤ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الأولى والثانية | ١٥ |
| المجموعة ٣ مع باقي المجموعات | ١٧ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة ٢ | ١٨ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الرابعة | ١٩ |
| المجموعة ٣ مع المجموعة الرابعة | ٢٠ |

أظهرت نتائج الاختبار أن مجموعة الادارة العليا (المجموعة الثالثة)هي مصدر الاختلاف عن باقي المجموعات في العناصر التي يوجد فيها عدم تساوي لنسب الموافقة. وبالنظر إلى نسب الموافقة لهذة العناصر نجد ان نسب الموافقة لمجموعة الادارة العليا هي الأقل بين المجموعات.

الفرض الثاني

اظهر التحليل الوصفي للبيانات أن نسب الموافقة تتعدى جميعا نسبة ٥٠% مما يشير إلى أهمية عناصر السؤال الثاني كما يوضح الجدول التالي:

| مديري الحسابات | الإدارة العليا | المراجعيين الداخليين | المراجعين الخارجيين | العنصر |
|---|---|---|---|---|
| 0.872727 | 0.74 | 0.985714 | 0.916667 | ١ |
| 0.92 | 0.581818 | 0.957143 | 0.866667 | ٢ |
| 0.927273 | 0.7 | 0.928571 | 0.9 | ٣ |
| 0.890909 | 0.78 | 0.971429 | 0.916667 | ٤ |
| 0.836364 | 0.6 | 0.928571 | 0.883333 | ٥ |
| 0.854545 | 0.72 | 0.942857 | 0.85 | ٦ |

كما أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية[٦] عدم رفض الفرض القائل[٧] بان نسب الموافقة أكبر من ٥٠% لجميع عناصر الفرض الثاني وعددها ٦ عناصر.

ولاختبار مدى تساوي الأهمية النسبية للموافقة لكل العوامل المقترحة في هذا السؤال بالنسبة للمجموعات المختلفة ( المراجعين الخارجين، والمراجعين الداخلين، والإدارة العليا، ومديري الحسابات). أظهرت نتائج اختبار تساوي أكثر من نسبتين[٨] (CHI–SQUARE TEST) مايلي: و مايلي:

| القرار[٩] | احصائية الاختبار | العنصر |
|---|---|---|
| رفض تساوي جميع النسب | 18.5499 | ١ |
| رفض تساوي جميع النسب | 36.80245 | ٢ |
| رفض تساوي جميع النسب | 17.22539 | ٣ |
| رفض تساوي جميع النسب | 11.96641 | ٤ |
| رفض تساوي جميع النسب | 24.25446 | ٥ |
| رفض تساوي جميع النسب | 11.43506 | ٦ |

---

[٦] جميع قيم p-value أقل من 0.05 ويدل ذلك على رفض فرض العدم وعدم رفض ان نسبة الموافقة تتعدى ٥٠%

[7] $H_0: \Theta \leq 0.5$ VS $H_1: \Theta > 0.5$

[8] $H_0: \theta_1 = \theta_2 = \theta_3 = \theta_4$ VS $H_1$: توجد نسبة واحدة على الأقل مختلفة

[٩] اذا كانت احصائية الاختبار أقل من القيمة الجدولية (٧.٨١٥) يتم قبول فرض تساوي النسب للمجموعات المختلفة

وفي خلال رفض تساوي النسب للمجموعات المختلفة تم اجراء اختبار The Marascuilo Procedure لمعرفة أي من المجموعات التي تختلف عن باقي المجموعات. وقد أظهرت النتائج ما يلي:

| مصدر الاختلاف | العنصر |
|---|---|
| المجموعة الثالثة مع المجموعة الثانية | ١ |
| المجموعة الثالثة مع باقي المجموعات | 2 |
| المجموعة الثالثة مع المجموعة الثانية والرابعة | 3 |
| المجموعة الثالثة مع المجموعة الأولى والثانية | 4 |
| المجموعة الثالثة مع المجموعة الأولى والثانية | 5 |
| المجموعة الثالثة مع المجموعة الثانية | 6 |

أظهرت نتائج الاختبار أن مجموعة الادارة العليا (المجموعة الثالثة)هي مصدر الاختلاف عن باقي المجموعات في العناصر التي يوجد فيها عدم تساوي لنسب الموافقة. وبالنظر إلى نسب الموافقة لهذة العناصر نجد ان نسب الموافقة لمجموعة الادارة العليا هي الأقل بين المجموعات.

الفرض الثالث

اظهر التحليل الوصفي للبيانات أن نسب الموافقة تتعدى جميعا نسبة ٥٠% مما يشير إلى أهمية عناصر السؤال الثاني كما يوضح الجدول التالي:

| مديري الحسابات | الإدارة العليا | المراجعيين الداخليين | المراجعين الخارجيين | العنصر |
|---|---|---|---|---|
| 0.509091 | 0.6 | 0.985714 | 0.666667 | ١ |
| 0.654545 | 0.78 | 1 | 0.683333 | ٢ |
| 0.727273 | 0.82 | 0.814286 | 0.633333 | ٣ |
| 0.636364 | 0.76 | 0.971429 | 0.616667 | ٤ |
| 0.654545 | 0.8 | 1 | 0.583333 | ٥ |
| 0.690909 | 0.78 | 0.942857 | 0.7 | ٦ |
| 0.672727 | 0.82 | 0.842857 | 0.7 | ٧ |

كما أظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية [١٠] عدم رفض الفرض القائل [١١] بان نسب الموافقة أكبر من ٥٠% لجميع عناصر الفرض الثاني وعددها ٧ عناصر.

ولاختبار مدى تساوي الأهمية النسبية للموافقة لكل العوامل المقترحة في هذا السؤال بالنسبة للمجموعات المختلفة ( المراجعين الخارجين، والمراجعين الداخلين، والادارة العليا، ومديرى الحسابات). أظهرت نتائج اختبار تساوي أكثر من نسبتين [١٢] (CHI–SQUARE TEST) مايلي: و مايلي:

| العنصر | احصائية الاختبار | القرار [١٣] |
|---|---|---|
| ١ | 40.1636 | رفض تساوي جميع النسب |
| ٢ | 28.98362 | رفض تساوي جميع النسب |
| ٣ | 7.334413 | قبول تساوي جميع النسب |
| ٤ | 28.30923 | رفض تساوي جميع النسب |
| ٥ | 37.1319 | رفض تساوي جميع النسب |
| ٦ | 15.90969 | رفض تساوي جميع النسب |
| ٧ | 7.133411 | قبول تساوي جميع النسب |

وفي حال رفض تساوي النسب للمجموعات المختلفة تم إجراء اختبار The Marascuilo Procedure لمعرفة أي من المجموعات التي تختلف عن باقي المجموعات. وقد أظهرت النتائج ما يلي:

| العنصر | مصدر الاختلاف |
|---|---|
| ١ | المجموعة الثانية مع باقي المجموعات |
| 2 | المجموعة الثانية مع باقي المجموعات |
| 4 | المجموعة الثانية مع باقي المجموعات |
| 5 | المجموعة الثانية مع باقي المجموعات |
| 6 | المجموعة الثانية مع باقي المجموعات |

[١٠] جميع قيم p-value أقل من 0.05 ويدل ذلك على رفض فرض العدم وعدم رفض ان نسبة الموافقة تتعدى ٥٠%

[11] $H_o: \Theta \leq 0.5$ VS $H_1: \Theta > 0.5$

[12] $H_o: \theta_1 = \theta_2 = \theta_3 = \theta_4$ VS $H_1$: توجد نسبة واحدة على الأقل مختلفة

[١٣] اذا كانت احصائية الاختبار أقل من القيمة الجدولية (٧.٨١٥) يتم قبول فرض تساوي النسب للمجموعات المختلفة

أظهرت نتائج الاختبار أن مجموعة المراجعين الداخليين (المجموعة الثانية)هي مصدر الاختلاف عن باقي المجموعات في العناصر التي يوجد فيها عدم تساوي لنسب الموافقة. وبالنظر إلى نسب الموافقة لهذه العناصر نجد أن نسب الموافقة لمجموعة المراجعين الداخليين هي الأعلى بين المجموعات.

الفرض الرابع

اظهر التحليل الوصفي للبيانات أن نسب الموافقة تتعدى جميعا نسبة ٥٠% مما يشير إلى أهمية عناصر السؤال الثاني كما يوضح الجدول التالي:

| مديري الحسابات | الإدارة العليا | المراجعيين الداخليين | المراجعين الخارجيين | العنصر |
|---|---|---|---|---|
| 0.672727 | 0.82 | 0.942857 | 0.7 | ١ |
| 0.709091 | 0.78 | 0.985714 | 0.716667 | ٢ |
| 0.654545 | 0.74 | 1 | 0.7 | ٣ |
| 0.727273 | 0.86 | 0.942857 | 0.716667 | ٤ |
| 0.872727 | 0.86 | 0.971429 | 0.866667 | ٥ |
| 0.654545 | 0.7 | 0.928571 | 0.733333 | ٦ |
| 0.909091 | 0.84 | 0.942857 | 0.916667 | ٧ |

كما أظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية [١٤]عدم رفض الفرض القائل[١٥] بان نسب الموافقة أكبر من ٥٠% لجميع عناصر الفرض الثاني وعددها ٧ عناصر.

ولاختبار مدى تساوي الأهمية النسبية للموافقة لكل العوامل المقترحة في هذا السؤال بالنسبة للمجموعات المختلفة ( المراجعين الخارجين، والمراجعين الداخلين، والادارة العليا، ومديرى الحسابات). أظهرت نتائج اختبار تساوي أكثر من نسبتين[١٦] (CHI-SQUARE TEST) مايلي: و مايلي:

[١٤] جميع قيم p-value أقل من 0.05 ويدل ذلك على رفض فرض العدم وعدم رفض ان نسبة الموافقة تتعدى ٥٠%

[15] $H_0: \Theta \leq 0.5$ VS $H_1: \Theta > 0.5$

[16] $H_0: \theta_1 = \theta_2 = \theta_3 = \theta_4$ VS $H_1$: توجد نسبة واحدة على الأقل مختلفة

| القرار[١٧] | احصائية الاختبار | العنصر |
|---|---|---|
| رفض تساوي جميع النسب | 17.70823 | ١ |
| رفض تساوي جميع النسب | 21.24048 | ٢ |
| رفض تساوي جميع النسب | 28.09214 | ٣ |
| رفض تساوي جميع النسب | 15.03745 | ٤ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.928779 | ٥ |
| رفض تساوي جميع النسب | 15.70345 | ٦ |
| قبول تساوي جميع النسب | 3.773698 | ٧ |

وفي حال رفض تساوي النسب للمجموعات المختلفة تم إجراء اختبار The Marascuilo Procedure لمعرفة أي من المجموعات التي تختلف عن باقي المجموعات. وقد أظهرت النتائج ما يلي:

| مصدر الاختلاف | العنصر |
|---|---|
| المجموعة الثانية مع المجموعة الأولى والرابعة | ١ |
| المجموعة الثانية مع باقي المجموعات | 2 |
| المجموعة الثانية مع باقي المجموعات | ٣ |
| المجموعة الثانية مع المجموعة الأولى والرابعة | ٤ |
| المجموعة الثانية مع باقي المجموعات | 6 |

أظهرت نتائج الاختبار أن مجموعة المراجعين الداخليين (المجموعة الثانية)هي مصدر الاختلاف عن باقي المجموعات في العناصر التي يوجد فيها عدم تساوي لنسب الموافقة. وبالنظر إلى نسب الموافقة لهذه العناصر نجد أن نسب الموافقة لمجموعة المراجعين الداخليين هي الأعلى بين المجموعات.

[١٧] اذا كانت احصائية الاختبار أقل من القيمة الجدولية (٧.٨١٥) يتم قبول فرض تساوي النسب للمجموعات المختلفة

## الفرض الخامس

اظهر التحليل الوصفي للبيانات أن نسب الموافقة تتعدى جميعا نسبة ٥٠% مما يشير إلى أهمية عناصر السؤال الثاني كما يوضح الجدول التالي:

| مديري الحسابات | الإدارة العليا | المراجعيين الداخليين | المراجعين الخارجيين | العنصر |
|---|---|---|---|---|
| 0.854545 | 0.92 | 0.971429 | 0.866667 | ١ |
| 0.818182 | 0.86 | 0.942857 | 0.916667 | ٢ |
| 0.872727 | 0.9 | 0.985714 | 0.9 | ٣ |
| 0.890909 | 0.86 | 0.971429 | 0.933333 | ٤ |

كما أظهرت نتائج الاختبارات الاحصائية [١٨]عدم رفض الفرض القائل[١٩] بان نسب الموافقة أكبر من ٥٠% لجميع عناصر الفرض الثاني وعددها ٤ عناصر.

ولاختبار مدى تساوي الأهمية النسبية للموافقة لكل العوامل المقترحة في هذا السؤال بالنسبة للمجموعات المختلفة ( المراجعين الخارجين، والمراجعين الداخلين، والادارة العليا، ومديرى الحسابات). أظهرت نتائج اختبار تساوي أكثر من نسبتين[٢٠] (CHI-SQUARE TEST) مايلي:

| القرار[٢١] | احصائية الاختبار | العنصر |
|---|---|---|
| قبول تساوي جميع النسب | 6.456722 | ١ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.760557 | ٢ |
| قبول تساوي جميع النسب | 6.311375 | ٣ |
| قبول تساوي جميع النسب | 5.68108 | ٤ |

وتدل نتائج الاختبار على عدم وجود فروق معنوية بين نسب الموافقة بين المجموعات المختلفة مع ارتفاع نسب الموافقة لمجموعة المراجعين الداخليين.

[١٨] جميع قيم p-value أقل من 0.05 ويدل ذلك على رفض فرض العدم وعدم رفض ان نسبة الموافقة تتعدى ٥٠%

[19] $H_o: \Theta \le 0.5$ VS $H_1: \Theta > 0.5$

[20] $H_o: \theta_1 = \theta_2 = \theta_3 = \theta_4$ VS $H_1$: توجد نسبة واحدة على الأقل مختلفة

[٢١] اذا كانت احصائية الاختبار أقل من القيمة الجدولية (٧.٨١٥) يتم قبول فرض تساوي النسب للمجموعات المختلفة

يتضح من النتائج السابقة أنه هناك موافقة معنوية على فروض الدراسة من قبل مجموعات الدراسة المختلفة مع ملاحظة أن مجموعة المراجعين الداخليين تتسم بأعلى نسب للموافقة على فروض الدراسة وفي بعض الأحيان بفروق معنوية عن باقي مجموعات الدراسة. كما تتميز مجموعة الإدارة العليا بنسب موافقة منخفضة عن باقي مجموعات الدراسة.

## التوصيات

١. يجب العمل على استقلالية إدارة المراجعة الداخلية.

٢. الاهتمام بوظيفة المراجع الداخلي وزيادة الشفافية حولها من خلال الاهتمام بتقارير المراجعة الداخلية

٣. تفعيل وتطوير طرق وأساليب الكشف عن التلاعب

٤. زيادة كفاءة وسائل الاتصال بين المراجعة الداخلية ومجلس الادارة ولجان المراجعة لما لذلك من تأثير على جودة التقارير المالية.

المراجع:


Abbott, Lawrence J., Parker, Susan and Peter Gary F (2010). Serving two masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. Accounting Horizons Vol 24, No 1 pp1-25.

Abbott, Lawrence J., Parker, Susan and Peter Gary F. (2007) corporate governance, audit quality and Sarbanes –oxleyactP evidence from internal audit outsourcing . The Accounting Review, Vol.82. No. 4, pp 803-835.

Arena, M. and Azzone, G. (2009), Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. International Journal of Auditing, Vol.13 No.1: pp43–60. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x

Ahmad, N. H., Othman, R., Othman, R., &Jusoff, K. (2012).The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 5 No. 9, pp53-62.

Bhatti, M. I., & Awan, H. M. (2004). The role of quality auditing in the continuous improvement of quality: lessons from Pakistani experience. International journal of auditing, Vol.8 No.1, pp 21-32.

Burnaby, P. A., Howe, M. A., &Muehlmann, B. W. (2011). Detecting Fraud in the Organization: An Internal Audit Perspective. Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 3 No. 1. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1799742

Chalevas, C., and Tzovas, C., (2011). The effect of mandatory adoption of corporate governance mechanisms on earnings manipulations , management effectiveness and firm financing: evidence from Greece,. Managerial Finance, Vol. 36. No. 33 pp 161-277.

Cohen, J., Gaynor, L. M., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2007). Auditor communications with the audit committee and the board of directors: policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons*, Vol. *21. No.* 2, pp165-187.

Coram, P., Ferguson, C., &Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud.Accounting& Finance, vol. 48 No.4, pp.543-559.

Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. Accounting & Finance, Vol. 45 No. 2, pp241-267.

DeZoort, T., & Harrison, P. (2008). An evaluation of internal auditor responsibility for fraud detection. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Available online: Available online at: www. theiia. org/download. cfm% 3Ffile% 3D...(Accessed on 23 Nov 2010).

Goodwin, J., &Seow, J. L. (2002). The influence of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing: Perceptions of auditors and directors in Singapore. *Accounting & Finance*, Vol. *42 No.* 3, pp195-223.

Harrington, C. (2004). Internal audit new role. *Journal of Accountancy*, *September*, pp77-81.

Holt, T. P. and DeZoort, T. (2009), The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions. International Journal of Auditing, Vol. 13. No. 1 pp 61–77. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00391.x

Holt, T. P., DeZoort, F. T., Schnee, J. S., Stefaniak, C., &Thaler, J. (2006). The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Perceived Financial Reporting Reliability. The University of Alabama, Culverhouse School of Accountancy, Alabama.

James, K. L. and S. J. Seipel. (2010). The effects of decreased user confidence on perceived internal audit fraud protection. Journal of Forensic & Investigative Accounting Vol. 2 No. 1 pp.1-24

Joseph F. Brazel, Tina D. Carpenter, and J. Gregory Jenkins (2010) .Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field. The Accounting Review: July 2010, Vol. 85, No. 4, pp. 1273-1301.**doi:** http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1273

Stephen KwakuAsare, Ronald A. Davidson and Audrey A. Gramling (2008).Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit : the importance of audit committee quality and management incentives. International journal of Auditing. Vol. 12, No. 3 pp 181-203.

Siti Nor JunitaMohdRadzi , Md. Aminul Islam and Suraiya Ibrahim (2011).Earning Quality in Public Listed Companies: A Study on Malaysia Exchange for Securities Dealing and Automated Quotation. International journal of economics and finance. Vol. 3, No. 2; May 2011,pp 233-244.

Shamki, Dhiaa (2009). Internal audit responsibilities in auditing financial system fraud. Business e-Bulletin, vol.1. No. 1., pp25-32

Yanchi, Grace Mui (2011). Auditor expert performance in fraud detection : case of of internal auditors.http://espace.library.uq.edu.au/view/UQ:211780.

# الملحق

## الأسئلة الخاصة بالفرض الأول

| تتأثر جودة المراجعة الداخلية ايجابيا بما يلي: | أوافق جدا | أوافق | أوافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| تدخل لجان المراجعة في تعيين أو عزل المراجع الداخلي | | | | | |
| دورية اجتماعات لجان المراجعة بإدارة المراجعة الداخلية | | | | | |
| تدخل لجان المراجعة في تحديد ميزانية إدارة المراجعة الداخلية والتصديق عليها | | | | | |
| تدخل لجان المراجعة في مراجعة برامج وإجراءات المراجعة الداخلية والتصديق عليها | | | | | |
| قيام لجان المراجعة بمراجعة تقارير المراجعة الداخلية عن الرقابة الداخلية | | | | | |
| استقلالية أعضاء لجان المراجعة | | | | | |
| الخبرات المالية لدى أعضاء لجان المراجعة | | | | | |
| تبعية إدارة المراجعة الداخلية للجان المراجعة | | | | | |
| خضوع المراجعة الداخلية للتقييم الداخلي من جانب لجان المراجعة | | | | | |
| تقديم المراجعة الداخلية استشارات تساهم في تأسيس إدارة صحيحة للمخاطر | | | | | |
| تقديم المراجعة الداخلية نصائح للإدارة فيما يتعلق بنتائج التغيرات التنظيمية | | | | | |
| كبر حجم فريق عمل المراجعة الداخلية | | | | | |
| اتساع مجال المراجعة الداخلية وجودة برامجها | | | | | |
| تنفيذ برامج المراجعة الداخلية | | | | | |
| جودة تقارير المراجعة الداخلية | | | | | |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| توصيف وظيفة المراجع الداخلي بشكل ملائم ضمن الهيكل التنظيمي | | | | | |
| فتح قنوات الاتصال بين الادارة العليا والمراجعة الداخلية | | | | | |
| قيام الادارة العليا بمراجعة واعتماد خطط المراجعة الداخلية | | | | | |
| استجابة الادارة العليا إلى توصيات المراجعة الداخلية | | | | | |
| تقييم المراجعة الداخلية من جانب المراجعين الخارجيين للشركة | | | | | |
| السلوك الاخلاقي للمديرين | | | | | |
| الالتزام المهني للمديرين | | | | | |
| الالتزام بالمعايير الأخلاقية والتنظيمية داخل المنظمة | | | | | |
| ارتفاع مستوى المسئولية الاجتماعية للمحاسب | | | | | |

الأسئلة الخاصة بالفرض الثاني

| تتأثر جودة عمل المراجع الداخلي ايجابيا بما يلي: | أوافق جدا | أوافق | أوافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| توافر خلفية علمية للمراجع الداخلي | | | | | |
| توافر مجموعة من السلوكيات لدى المراجع الداخلي مثل التفكير الابداعي، الفضول، الاستقلالية. | | | | | |
| حصول المراجع الداخلي على الشهادات المهنية مثل CPA,CIA | | | | | |
| توافر خبرات عمل سابقة للمراجع الداخلي | | | | | |
| أمتلاك المهارات التكنولوجية | | | | | |
| التزام المراجعين الداخليين بالمعايير المهنية | | | | | |

الأسئلة الخاصة بالفرض الثالث

| يتأثر مستوى ممارسات إدارة الأرباح ايجابيا بما يلي: | أوافق جدا | أوافق | أوافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| رغبة المديرين في تحسين المكافآت الإدارية | | | | | |
| رغبة الإدارة في تجنب انتهاك العقود | | | | | |
| رغبة الإدارة في تجنب التكاليف السياسية الناتجة عن التشريعات | | | | | |
| رغبة الإدارة في مقابلة توقعات المحللين الماليين | | | | | |
| رغبة الإدارة في زيادة السعر السوقي للسهم عند اصدار الأسهم | | | | | |
| رغبة المديرين الاستحواذ على الاسهم للسيطرة على الشركة | | | | | |
| محاولة الإدارة التأثير على حجم المعاملات مع العملاء والموردين | | | | | |

الأسئلة الخاصة بالفرض الرابع

| تتأثر جودة المراجعة الداخلية سلبياً بما يلي: | أوافق جدا | أوافق | أوافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| رغبة المديرين في تحسين المكافآت الإدارية | | | | | |
| رغبة الإدارة في تجنب انتهاك العقود | | | | | |
| رغبة الإدارة في تجنب التكاليف السياسية الناتجة عن التشريعات | | | | | |
| رغبة الإدارة في مقابلة توقعات المحللين الماليين | | | | | |
| رغبة الإدارة في زيادة السعر السوقي للسهم عند اصدار الأسهم | | | | | |
| رغبة المديرين الاستحواذ على الاسهم للسيطرة على الشركة | | | | | |
| محاولة الإدارة التأثير على حجم المعاملات مع العملاء والموردين | | | | | |

**الأسئلة الخاصة بالفرض الخامس**

| جودة المراجعة الداخلية تؤثر سلبياً على قيام الإدارة العليا بإدارة الأرباح من خلال: | أوافق جدا | أوافق | أوافق إلى حد ما | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| التلاعب في حسابات الاستحقاق الاختيارية لإدارة الأرباح | | | | | |
| تحويل التصنيف من خلال البنود الاستثنائية لإدارة الأرباح | | | | | |
| تحويل التصنيف من خلال العمليات المتوقفة لإدارة الأرباح | | | | | |
| التلاعب بالأنشطة الحقيقية لإدارة الأرباح | | | | | |